

0- 794761

На правах рукописи



Зюзин Юрий Игоревич

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Ростов-на-Дону – 2011



Работа выполнена в ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Удалова Зоя Васильевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Андреев Валерий Дмитриевич

кандидат экономических наук, доцент
Богров Евгений Георгиевич

Ведущая организация: Южный федеральный университет

Защита состоится «30» сентября 2011 г. в 13⁰⁰ на заседании диссертационного совета Д 212.209.02 в Ростовском государственном экономическом университете (РИНХ) по адресу: 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69, ауд. 231.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Ростовского государственного экономического университета (РИНХ).

Автореферат разослан «29» августа 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



Ученый секретарь
диссертационного совета

О. Б. Иванова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Проведение рыночных реформ в аграрном секторе экономики и предоставление полной самостоятельности сельскохозяйственным организациям в решении вопросов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности диктуют необходимость применения новых видов экономического контроля – внешнего и внутреннего аудита. Одной из форм организации в крупных и средних сельскохозяйственных предприятиях системы внутреннего контроля является создание службы внутреннего аудита. Наряду с внутренним аудитом эффективным и перспективным видом экономического контроля финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций в условиях рынка является независимый контроль – внешний аудит. Внешний и внутренний аудиторский контроль способствует осуществлению хозяйственных операций при соблюдении требований законодательно-нормативной базы и обеспечивает рациональное управление, предупреждая и снижая риск финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации. Таким образом, внешний и внутренний аудит становится необходимым механизмом для обеспечения стабильности экономики, привлечения инвестиций, укрепления финансовой дисциплины.

Выделение биологических активов в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета определило необходимость развития методики внешнего и внутреннего аудита операций с ними. Аудит биологических активов сельскохозяйственных организаций требует надлежащей его организации, разработки и использования специальных стандартов, методических и технических способов аудита. Все это обуславливает необходимость развития методического инструментария и проведения аудиторских процедур по проверке операций с биологическими активами.

Степень изученности проблемы. Проблемы становления теории, совершенствования методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита отражены в трудах отечественных ученых-экономистов: М. А. Азарской, Б. А. Аманжоловой, В. Д. Андреева, И. А. Белобжецкого, И. Н. Богатой, В. В. Бурцева, С. М. Бычковой, О. В. Голосова, Е. М. Гутцайт, Ю. А. Данилевского, В. Б. Ивашкевича, П. И. Камышанова, А. Н. Кизилова, Н. Т. Лабынцева, Е. Н. Макаренко, М. В. Мельник, О. В. Мионовой, В. И. Подольского, Т. М. Рогуленко, В. В. Скобара, Б. Н. Соколова, Я. В. Соколова, Л. В. Сотниковой, А. Е. Суглобова, В. П. Суйца, А. А. Терехова, Н. Н. Хахоновой, А. Д. Шеремета и др.

Опыт зарубежных стран по аудиту, его стандартизации и аудиторской деятельности в современных рыночных условиях освещен в работах Р. Адамса, Э. А. Аренса, Р. Доджа, Дж. Лоббека, Дж. Робертсона, О. Рейли, М. Б. Хирша, Ф. Л. Дефлиса, Г. Р. Дженика и др.



Проблемам совершенствования развития аудита в сельском хозяйстве посвятили свои работы Р. А. Алборов, Н. Г. Белов, Г. М. Лисович, М. Ф. Овсийчук, М. З. Пизенгольц, З. В. Удалова, Л. И. Хоружий, В. Г. Ширококов и др.

Проблемы развития методического обеспечения аудита рассматривались учеными в разных аспектах: предлагаются модели для изучения и оценки влияния факторов, определяющих качество работы аудитора; систематизируются проблемы развития аудита и регулирования качества аудиторских услуг; доказывается необходимость разработки теории аудита, в которой следует повысить значимость качества аудита; обосновывается и уточняется содержание категорий и понятий аудита, связанных с решением данной проблемы.

Перечисленные направления исследования не раскрывают полноту всех решаемых вопросов в отечественной науке. Практически все работы российских ученых так или иначе отмечают недостаточность организационного и методического регулирования аудиторской деятельности и развитость теории, методологии и методики аудита применительно к конкретным объектам. К числу таких важнейших объектов, обладающих спецификой, при аудите сельскохозяйственных организаций относятся биологические активы. В настоящее время выработаны общие подходы и методика аудита материально-производственных запасов, основных средств. Следует констатировать недостаточную проработанность методики аудита операций с биологическими активами. В сельскохозяйственных организациях аудит биологических активов играет важную роль при формировании стратегии аудиторской проверки. Сложность и многоплановость исследований, недостаточная разработанность определяют необходимость дальнейшего развития методического обеспечения аудита операций с биологическими активами, что и предопределило выбор темы исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования диссертационной работы заключаются в разработке теоретических и комплекса практических мер по развитию методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами в сельскохозяйственных организациях.

Комплексный подход к достижению поставленной цели обозначил необходимость решения следующих задач:

- исследовать сущность биологических активов и операций с ними как объекта внешнего и внутреннего аудита;
- дать критическую оценку нормативно-правовой базы внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами и определить основные направления развития внешнего и внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях;
- выработать методические подходы к оценке системы внутреннего контроля при внешнем и внутреннем аудите операций с биологическими активами;

- выявить особенности планирования внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами;
- исследовать современные методические подходы к проведению внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами и сформировать методику проверки;
- определить пути совершенствования документирования результатов аудиторских процедур при внешнем и внутреннем аудите операций с биологическими активами и разработать рабочие документы аудитора, рекомендуемые для использования в ходе проверки;
- разработать классификатор типичных ошибок в учете и налогообложении операций с биологическими активами;
- выработать методические подходы к разработке внутрифирменного аудиторского стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами».

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются вопросы методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях. В качестве объекта исследования в диссертации рассматриваются операции с биологическими активами в сельскохозяйственных организациях. Практическая реализация основных рекомендаций исследования проводилась в аудиторских фирмах, сельскохозяйственных организациях Ростовской области и Краснодарского края.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, раздел 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности», п. 2.1 «Методология и технология аудита», п. 2.4 «Методология разработки программ аудита и плана проверок», п. 2.5 «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля».

Рабочая гипотеза диссертационного исследования исходит из того, что дальнейшее развитие методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами предполагает: 1) использование тестирования системы внутреннего контроля в части операций с биологическими активами; 2) унификацию методики аудита операций с биологическими активами; 3) совершенствование документирования результатов аудиторских процедур при проверке операций с биологическими активами; 4) разработку внутрифирменного аудиторского стандарта, регламентирующего особенности проверки операций с биологическими активами.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. При формировании плана и программы аудита операций с биологическими активами необходимо учитывать особенности данного вида активов, проявляющиеся в: применении различных классификаций; разделении биологических активов на оборотные и внеоборотные активы; использовании для призна-

ния актива условия о переходе к сельскохозяйственной организации всех рисков, связанных с биологическими активами, и получаемой от них продукции; сельскохозяйственная продукция перестает быть элементом биологических активов при ее отделении от биологических активов, при прекращении жизненных процессов, а также в период подготовки к реализации или ожидания убоя. Учет данных особенностей при разработке основных направлений аудита операций с биологическими активами, закрепленных в плане и детализируемых в программе аудита, способствует качественному и эффективному проведению проверки.

2. Аудитор должен установить, насколько конкретные средства контроля, применяемые в сельскохозяйственной организации, эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения в учете операций с биологическими активами. Для этих целей необходимо применять методические подходы к оценке системы внутреннего контроля, особенностью которых является проведение процедуры тестирования в разрезе 5 элементов: контрольная среда, процесс оценки рисков аудируемым лицом, информационная система, в том числе связанная с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности, контрольные действия, мониторинг средств контроля. Результаты тестирования, полученные при использовании рекомендуемых методических подходов к оценке системы внутреннего контроля, могут служить основой для выбора методов формирования аудиторской выборки и оценки аудиторского риска.

3. При разработке методики аудита операций с биологическими активами необходимо исходить из цели внешнего аудита, заключающейся в формировании мнения относительно достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности и пояснениях к ней операций с биологическими активами. Данная цель требует решения следующих задач: 1) проверка фактического наличия биологических активов растениеводства и животноводства, отраженных в учете и отчетности на конкретную дату, и документально подтвержденных прав на них; 2) проверка своевременности, полноты и правильности корреспонденции счетов при отражении операций с биологическими активами в первичных документах, учетных регистрах и отчетности; 3) проверка правильности стоимостной оценки биологических активов и точности расчетов в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями нормативных актов; 4) подтверждение правильности классификации биологических активов, представления и раскрытия информации об операциях с ними в бухгалтерской отчетности. Разработка методики аудита операций с биологическими активами предполагает унификацию схемы проверки и применение в качестве концептуальной основы общих принципов аудита, установленных Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, что позволит рационализировать процесс взаимодействия внешних и внутренних аудиторов.

4. Документированию результатов аудиторских процедур при аудите биологических активов должно предшествовать отражение в рабочих документах информации о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных аспектов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение. Объем рабочих документов зависит от профессионального суждения аудитора. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов в аудиторской организации целесообразно разработать типовые формы документации (бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования способна облегчить порученную работу аудиторам и одновременно позволит контролировать результаты выполняемой ими работы.

5. Аудиторские организации и служба внутреннего аудита должны разрабатывать внутрифирменные стандарты, устанавливающие единые требования к процессу проведения аудита операций с биологическими активами, что позволит детализировать профессиональное поведение аудитора, и охватывающие все этапы аудита. При разработке внутрифирменного аудиторского стандарта необходимо учитывать влияние отраслевых особенностей, влияющих на процесс проверки. Особенности методики аудита биологических активов обусловлены спецификой бизнес-процессов, протекающих в сельскохозяйственных организациях, и спецификой самих биологических активов и требуют использования нормативно-правовой базы в области учета биологических активов, специфической информационной базы аудита, формирования выборки с использованием стратификации на основе классификаций биологических активов и операций с ними, применения специфических аудиторских процедур, а также необходимости ориентации на типичные ошибки, выявляемые в ходе проверки. Разработка внутрифирменных стандартов должна базироваться на основополагающих принципах и методических подходах, описывающих систему методов, способов и приемов проведения аудита.

Научная новизна результатов исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по развитию методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами, что имеет ключевое значение для повышения качества проверки и прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций.

К основным положениям диссертационного исследования, которые характеризуют научную новизну, относятся следующие:

1. Определены в соответствии с особенностями и задачами, решаемыми в ходе проверки, основные направления аудита операций с биологическими активами, включающие в себя: 1) аудит сохранности, полноты и качества инвентаризации биологических активов; 2) аудит учета операций по поступлению биологических активов; 3) аудит учета операций по выпуску сельскохозяйст-

венной продукции и прочему выбытию биологических активов; 4) аудит аналитического, синтетического и сводного учета биологических активов; 5) аудит налогообложения операций с биологическими активами; 6) проведение анализа использования биологических активов. Выявленные направления аудита операций с биологическими активами положены в основу разработанного в ходе исследования плана аудита и являются отправной точкой для составления программы аудита, сформированной на основе использования предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, что позволит обеспечить системный подход к планированию и соблюдению требований нормативных актов.

2. Выработаны методические подходы к оценке системы внутреннего контроля, реализуемые на взаимосвязанных этапах, предусматривающие оценку контрольной среды, рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, выполняемой аудируемым лицом в части операций с биологическими активами, информационной системы, связанной с бухгалтерской (финансовой) отчетностью в части учета операций с биологическими активами, исследование контрольных действий, применяемых аудируемым лицом для оценки рисков существенного искажения операций по учету биологическими активами на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценка основных видов мероприятий, которые аудируемое лицо осуществляет для мониторинга системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами. Реализация данных методических подходов позволяет обеспечить синтез двух наиболее перспективных подходов к проведению аудита – системно-ориентированного и риск-ориентированного – и способствует повышению качества аудита.

3. Разработана методика аудита операций с биологическими активами, включающая: 1) определение цели аудита и задач, решаемых в ходе проверки; 2) учет особенностей проверки биологических активов; 3) определение используемых источников информации; 4) оценку системы внутреннего контроля операций с биологическими активами и формирование аудиторской выборки на основе предложенных признаков, рекомендуемых для использования при осуществлении процедуры стратификации операций с биологическими активами; 5) выбор методических приемов и методов получения аудиторских доказательств; 6) использование классификатора типичных ошибок при аудите операций с биологическими активами. Предложенная методика аудита операций с биологическими активами позволяет унифицировать процесс проверки и используется в качестве основы при разработке внутреннего стандарта.

4. Сформирован пакет рабочих документов (РД) аудитора, рекомендуемый для применения при аудите операций с биологическими активами, включающий в себя: 1) анкету тестов проверки состояния внутреннего контроля и системы учета биологических активов; 2) макет РД «Аудит синтетического и аналитического учета биологических активов» (животноводство), позволяющий

проследить отражение информации о биологических активах, содержащейся в регистрах синтетического, аналитического учета, первичных документах; 3) РД «Сличительная ведомость данных бухгалтерского и зоотехнического учета» за отчетный год»; 4) план и программу аудита операций с биологическими активами; 5) программу аудита наличия и учета животных на выращивании и откорме; 6) РД «Ведомость нарушений, выявленных в результате арифметической проверки первичных учетных документов»; 7) РД «Данные о расхождениях, выявленных в результате проверки тождественности показателей синтетического и аналитического учета по счетам 01, 11, 20»; 8) РД «Таблица выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций». Использование разработанных рабочих документов способствует полному и качественному документированию процесса проверки учета операций с биологическими активами.

5. Выработаны методические подходы к разработке внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами», в основу которых положена предложенная унифицированная схема аудиторской проверки и которые заключаются в обосновании структуры стандарта, включающей в себя следующие разделы: 1) Общие положения; 2) Основные понятия и определения, используемые в правиле (стандарте); 3) Цель и задачи проверки; 4) Особенности аудита операций с биологическими активами; 5) Нормативная база и источники информации; 6) Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля операций с биологическими активами; 7) Методика проверки операций с биологическими активами; 8) Типичные нарушения. Разработка внутрифирменного стандарта на основе рекомендуемых методических подходов позволит детализировать профессиональное поведение, повысить качество проверки операций с биологическими активами, снизить аудиторский риск, обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в выработке рекомендаций по развитию методического обеспечения аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях. Теоретические и методологические разработки могут быть применены в преподавании курса «Аудит», «Внутрифирменные стандарты аудита» по специальности 080109 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. Полученные результаты могут быть использованы в процессе обучения профессиональных бухгалтеров, внешних и внутренних аудиторов в учебно-методических центрах. Теоретические подходы и методические разработки могут составить информационную базу для преподавателей, магистров, аспирантов, научных работников в ходе дальнейших исследований проблем развития методического обеспечения внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами.

Практическая значимость проведенного диссертационного исследования заключается в том, что разработки в области методики аудита операций с

биологическими активами получили практическое применение в деятельности ряда аудиторских фирм, а также службах внутреннего аудита ряда сельскохозяйственных организаций. Практические рекомендации диссертационной работы могут быть использованы сельскохозяйственными организациями при постановке и функционировании системы внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Апробация результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования докладывались на ряде научно-практических, межрегиональных и вузовских конференций. В хозяйственной практике сельскохозяйственных организаций Ростовской области используются рекомендации по тестированию системы внутреннего контроля. Пакет рабочих документов аудитора и разработанный внутрифирменный стандарт прошли апробацию в ходе проведения аудиторских проверок сельскохозяйственных организаций аудиторскими фирмами ООО «Югаудит», ООО «Денисов-Аудит», ООО «Аудит и экспертиза». По результатам исследования автором опубликовано 12 печатных работ общим объемом 5,6 печатных листа.

Логическая структура и объем диссертации. Цель и задачи диссертационного исследования предопределили логику и структуру исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 181 источник. Диссертация изложена на 160 страницах машинописного текста, включает 33 таблицы, 13 рисунков и 12 приложений.

Диссертация имеет следующую структуру:

Введение

Глава 1. Концептуальные основы аудита операций с биологическими активами

1.1. Развитие внешнего и внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях

1.2. Исследование сущности биологических активов и операций с ними как объекта внешнего и внутреннего аудита

1.3. Нормативно-правовая база информации внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами

Глава 2. Методическое обеспечение внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами

2.1. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля операций с биологическими активами

2.2. Особенности планирования аудита операций с биологическими активами

2.3. Методика аудита операций с биологическими активами

Глава 3. Развитие методики аудита операций с биологическими активами

3.1. Совершенствование документирования результатов аудиторских процедур при аудите операций с биологическими активами

3.2. Разработка классификатора типичных ошибок в учете и налогообложении операций с биологическими активами

3.3. Методические подходы к формированию внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами»

Заключение

Библиографический список

Приложения

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность диссертационной работы, определяется предмет и объект исследования, формируются цель и задачи, приводятся положения научной новизны и данные об апробации результатов работы. В соответствии с целью и задачами исследования в диссертации рассматриваются три группы проблем.

Первая группа проблем посвящена исследованию концептуальных основ аудита операций с биологическими активами.

Внешний аудит в сельскохозяйственных организациях выполняет две базовые функции: выступает поставщиком информации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и гарантом финансовой деятельности, выражая мнения относительно соблюдения гипотезы непрерывности деятельности. Внутренний аудит выполняет контрольную, информационно-аналитическую, методологическую и консультационную функции.

Спектр задач, которые могут быть поставлены руководителями и собственниками сельскохозяйственных организаций перед внутренними и внешними аудиторами, достаточно широк. В исследовании рассмотрены вопросы проведения внешнего аудита операций с биологическими активами, которые также могут быть использованы при решении наиболее востребованных задач, реализуемых внутренними аудиторами в рамках контрольной функции. К этим задачам относятся: изучение, оценка, мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля в части операций с биологическими активами, проверка соблюдения требований действующего законодательства и внутренних регламентов сельскохозяйственной организации по отношению к исследуемым операциям. В диссертации раскрыты методические подходы к планированию и документированию, которые могут быть применимы как внешними, так и внутренними аудиторами.

В ходе исследования проведенный обзор взглядов на дефиниции «внешний аудит» и «внутренний аудит» позволил определить основные отличия между ними и определить возможности взаимодействия внешних и внутренних аудиторов. Качественное проведение внешнего и внутреннего аудита невозможно без использования основополагающих принципов аудита, которые были охарактеризованы в комплексе с категориями угроз их нарушения.

Для качественного проведения аудита биологических активов аудиторы необходимо понимать сущность понятия «биологические активы». В связи с этим рассмотрению и систематизации нормативно-правовых актов в сфере внутреннего и внешнего аудита предшествовало исследование сущности биологических активов и операций с ними как объекта аудита. Предпринятое существенное исследование биологических активов как объекта аудита позволило на

основе сложившейся международной практики бухгалтерского учета (МСФО 41 «Сельское хозяйство») выявить их специфические черты, оказывающие влияние как на процесс их учета, так и аудиторской проверки.

Результаты проведенного исследования показали, что в России понятие «биологические активы» нормативно не закреплено, но на сегодняшний день в соответствии с международным опытом разработан проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» и проект методических рекомендаций по учету биологических активов. Если проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» нацелен на внедрение международного опыта, то в методических рекомендациях содержатся методология и методика учета биологических активов, адаптированная к российским правилам учета.

Выделение биологических активов и операций с ними в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета требует уточнения и методики аудита операций с ними. Объектами аудита сельскохозяйственной организации в общем случае выступают осуществляемые ею бизнес-процессы, которые в совокупности составляют хозяйственную деятельность экономического субъекта. Одним из важнейших объектов аудита в сельскохозяйственных организациях выступают операции с биологическими активами. Ранее биологические активы аудировались в ходе проверки операций с материально-производственными запасами, основными средствами, операций, связанных с производством продукции растениеводства и животноводства. Выделение в сельскохозяйственных организациях аудита биологических активов как самостоятельного направления проверки потребует изменений при планировании аудита и выполнении аудиторских процедур.

Методическое обеспечение внешнего и внутреннего аудита представляет собой комплекс конкретных приемов, способов, техник аудиторской деятельности. В ходе исследования было обосновано, что на методическое обеспечение внешнего и внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях, являющихся формами экономического контроля, оказывают влияние как отраслевые особенности, так и особенности биологических активов.

В качестве первой особенности автором выделено применение различных классификаций биологических активов. При этом могут применяться как обязательные (по однородным группам биологических активов, по продолжительности периода использования и получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов, по зрелости, по возможности многократного получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов, по степени важности), так и дополнительные группировки (по видам, половозрастным группам, породам скота, рыбы, зверей и т.п. (животноводство), группам культур, культурам, сортам, виноградникам,

косточковым, семечковым и ореховым деревьям и т.п. (растениеводство)). Аудитор должен проверить правильность использования экономическим субъектом классификаций биологических активов, поскольку их несоблюдение может привести к неполному либо неверному раскрытию информации о биологических активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Знание классификации биологических активов позволит выработать подходы к формированию аудиторской выборки при проверке операций с биологическими активами.

Вторая особенность тесным образом связана с первой. Одна из классификаций биологических активов предусматривает их группировку по продолжительности периода использования и получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов. В соответствии с данной группировкой биологические активы делятся на долгосрочные и краткосрочные. Для российской учетной практики более привычно деление биологических активов на внеоборотные и оборотные, что существенным образом может повлиять на формирование плана и программы аудита. При этом возможны два базовых подхода, выбор которых зависит от объекта аудита биологических активов (табл. 1).

Таблица 1 – Объекты внешнего и внутреннего аудита биологических активов¹

№ п/п	Объект аудита	Детализация объектов
1	Растениеводство	
1.1	Хозяйственные операции с сельскохозяйственными культурами	Зерновые, кормовые, масличные, эфиромасличные, технические, прядильные, овощные, лекарственные, цветочные, плодовые и ягодные культуры, а также виноград, картофель и т.п.
1.2	Хозяйственные операции с однородными группами биологических активов	Группы сельскохозяйственных культур (озимые и яровые зерновые, косточковые, семечковые, орехоплодные и т.п.) или отдельных культур (ячмень, кукуруза, подсолнечник и т.п.);
2	Животноводство	
2.1	Хозяйственные операции с различными видами животных	Крупный рогатый скот, свиньи, овцы, птица, пушные звери, семьи пчел и т.п.
2.2	Хозяйственные операции с однородными группами биологических активов	Определенные половозрастные (технологические) группы (хоровы и быки-производители основного стада, свиньи и хряки-производители основного стада, животные на выращивании и откорме и т.п.)

Следует обратить внимание на то, что внешний и внутренний аудит исследует операции с вышеприведенными объектами. При этом если при внешнем аудите проводится либо сплошная проверка, либо выборочная, то при проведении внутреннего аудита конкретный объект определяется исходя из плана внутренних аудиторских проверок, а также распоряжений руководства сельскохозяйственной организации. Если обратиться к сущности хозяйственных операций, осуществляемых с биологическими активами, то они предполагают отражение в

¹ Составлена автором

учете их поступления, отражение процесса их биотрансформации в период роста, дегенерации, производства и первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора, а также возможного выбытия биологических активов. Таким образом, аудитор осуществляет проверку этих укрупненных групп хозяйственных операций, которые, в свою очередь, могут быть детализированы. Например, при проверке учета поступления биологических активов аудитор ведет проверку в разрезе основных способов их поступления и т.д.

Первый подход к планированию предполагает организацию проверки в разрезе традиционно выделяемых сегментов аудита (участков учета – при пообъектном планировании, бизнес-процессов – при процессном планировании). В этом случае операции с биологическими активами рассматриваются разрозненно. При укрупненном выделении бизнес-процессов в сельскохозяйственной организации необходимо осуществлять проверку операций с биологическими активами в рамках двух выделенных бизнес-процессов: бизнес-процесса «Материально-техническое обеспечение» и бизнес-процесса «Производство».

Согласно второму подходу к планированию операции с биологическими активами выделяются в самостоятельный объект проверки, который в дальнейшем детализируется по основным направлениям возможных операций с ними. В данном случае при использовании пообъектного подхода операции с биологическими активами не дробятся по четырем участкам аудита, а рассматриваются как самостоятельный участок учета (табл. 2).

Таблица 2 – Взаимосвязь традиционно выделяемых участков аудита при пообъектном подходе и хозяйственных операций с биологическими активами²

№ п/п	Участок аудита	Проверяемые хозяйственные операции
1	Аудит учета операций с основными средствами	Аудит операций с долгосрочными биологическими активами (биологическими активами, учитываемыми в составе внеоборотных активов)
2	Аудит учета операций с МПЗ	Аудит операций с краткосрочными биологическими активами (биологическими активами, учитываемыми в составе оборотных активов)
3	Аудит учета затрат и калькулирования себестоимости	Аудит операций, связанных с производством сельскохозяйственной продукции
4	Аудит учета выпуска сельскохозяйственной продукции	Аудит операций, связанных с первоначальной оценкой сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора

Такой подход позволяет оценить не только правильность ведения бухгалтерского и налогового учета, но и результативность использования биологических активов и процессов по их управлению, что особенно важно для внутреннего аудита. Однако следует иметь в виду, что использование этого подхода требует выделения в ходе проверки биологических активов, учитываемых в составе внеоборотных и оборотных активов, поскольку аудитору необходимо

² Составлена автором.

оценить влияние и существенность выявленных искажений по операциям с биологическими активами на конкретные статьи баланса, по которым отражаются биологические активы.

Третья особенность проявляется в том, что при идентификации биологических активов наряду с общепринятыми условиями для признания актива применяется условие о переходе к сельскохозяйственной организации всех рисков, связанных с биологическими активами, и получаемой от них сельскохозяйственной продукции (заболевание, гибель, изменения цен и др.). Данная особенность требует проверки аудитором соблюдения условия о переходе к сельскохозяйственной организации всех рисков, связанных с биологическими активами, и получаемой от них сельскохозяйственной продукции.

В качестве четвертой особенности следует выделить то, что при идентификации биологических активов нельзя отождествлять понятия «биологические активы» и «сельскохозяйственная продукция». Сельскохозяйственная продукция перестает быть элементом биологических активов при ее отделении от биологических активов, при прекращении жизненных процессов биологических активов, а также в период подготовки их к реализации или ожидания урожая. Это требует четкой идентификации операций с биологическими активами как объекта проверки.

В исследовании проведен обзор важнейших изменений в соответствии с Федеральным законом 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», дан критический анализ используемой в ходе аудита операций с биологическими активами нормативно-правовой базы, которая была структурирована по двум направлениям. Систематизация нормативно-правовой базы внешнего и внутреннего аудита приведена в таблице 3.

Таблица 3 – Систематизация нормативно-правовой базы внешнего и внутреннего аудита операций с биологическими активами³

№ п/п	Внешний аудит	Внутренний аудит
Блок 1	Нормативные акты в области аудиторской деятельности 1.1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. 1.2. Федеральные правила (стандарты). 1.3. Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов. 1.4. Внутрифирменные правила (стандарты) и методики	Регламенты службы внутреннего аудита
Блок 2	Нормативные акты в области бухгалтерского учета и налогообложения: 2.1. Нормативные акты, носящие общий характер и применяемые вне зависимости от отраслевой принадлежности организации. 2.2. Нормативные акты, регламентирующие порядок учета операций с биологическими активами с учетом отраслевой специфики	

³ Составлена автором.

Нормативные акты в области аудиторской деятельности в РФ постоянно совершенствуются. В ходе исследования был проведен анализ эволюции нормативно-правовой базы в области аудита и обзор основных изменений, произошедших в связи с принятием Закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, свидетельствующий о постоянном ее совершенствовании на основе использования международного опыта. Второй блок нормативных актов абсолютно идентичен по своему содержанию для внешнего и внутреннего аудита.

В работе исследованы обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита, факторы риска аудитора в ходе аудита, используемые аудиторские процедуры, последствия несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в соответствии с ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита».

Систематизация нормативно-правовой базы аудита при проведении проверки операций с биологическими активами обеспечит качественное ее проведение, полноту и точность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности деятельности сельскохозяйственной организации.

Вторая группа проблем, рассматриваемых в ходе исследования, посвящена методическому обеспечению аудита операций с биологическими активами. Изучение, оценка, мониторинг адекватности системы внутреннего контроля являются одной из задач, решаемых как внешними, так и внутренними аудиторами. В отличие от внутренних аудиторов внешний аудитор оценивает риски в целях ознакомления с деятельностью клиента, включая систему внутреннего контроля. Внешний аудитор формирует мнение об используемых организацией средствах контроля, проверяет эффективность их функционирования в течение проверяемого периода. Данные знания необходимы внешнему аудитору для планирования, определения объема аудиторских процедур, проведения аудита. Он использует их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, оказывающих влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур. Мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля является функцией службы внутреннего контроля, реализуемой на систематической основе. Оценка системы внутреннего контроля необходима также для расчета аудиторского риска. Внутренние аудиторы при оценке СВК используют три стадии, предполагающие предварительную оценку надежности механизмов и средств внутреннего контроля в ходе описания и изучения средств и систем контроля, первичную оценку СВК, окончательную оценку СВК.

Оценка эффективности внутреннего контроля, как правило, начинается с проверки обоснованности принятой учетной политики и ее соблюдения. Это

соответствует дедуктивному подходу к исследованию операций с биологическими активами, предполагающему исследование основополагающих регламентов функционирования учетно-аналитической системы и системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации, а затем исследование по схеме: формы бухгалтерской (финансовой) отчетности – регистры синтетического и аналитического учета – первичные документы по учету операций с биологическими активами. Автором разработаны тесты проверки состояния системы внутреннего контроля в части учетной политики организации «АВС», на базе которых проведен анализ и тестирование учетной политики на примере сельскохозяйственной организации «АВС».

Для экспресс-проверки состояния внутреннего контроля и системы учета операций с биологическими активами в ходе исследования разработана анкета тестов, которую целесообразно использовать при обзорной проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для более детальной проверки в диссертационной работе предложены тесты оценки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского операций с биологическими активами в традиционном формате. Автором разработаны усовершенствованные тесты проверки состояния системы внутреннего контроля в части операций с биологическими активами сельскохозяйственной организации, предполагающие использование процедуры тестирования в разрезе 5 элементов.

В ходе исследования разработан пошаговый алгоритм тестирования системы внутреннего контроля по отношению к операциям с биологическими активами. Логическая схема тестирования системы внутреннего контроля в части операций с биологическими активами одинакова как во внешнем, так и внутреннем аудите. На первом этапе аудитор в ходе тестирования оценивает контрольную среду, которая является основой для эффективной системы внутреннего контроля биологических активов. Второй этап предусматривает оценку рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, выполняемой аудируемым лицом и представляющую процесс выявления и устранения рисков, связанных с некорректным формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности в части показателей, характеризующих биологические активы, способных негативно сказаться на результатах хозяйственной деятельности. На третьем этапе аудитор должен оценить информационную систему, связанную с бухгалтерской (финансовой) отчетностью в части учета операций с биологическими активами. На четвертом этапе оценки системы внутреннего контроля системы аудитор исследует контрольные действия, применяемые аудируемым лицом для оценки рисков существенного искажения операций по учету биологических активов на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, и разрабатывает дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков. Контрольные действия могут осуществляться как вручную, так и с

применением информационных систем. На пятом этапе аудитор должен оценить основные виды мероприятий, которые аудируемое лицо осуществляет для мониторинга системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами, а также то, каким образом аудируемое лицо инициирует корректирующие действия в отношении своих средств контроля.

Результаты исследования показали, что тестирование системы внутреннего контроля в отношении операций с биологическими активами целесообразно осуществлять в разрезе пяти выделяемых элементов внутреннего контроля на основе разработанных тестов, что позволит комплексно оценить СВК. Такая оценка может быть основой для расчета уровня аудиторского риска и последующего планирования аудиторской проверки операций с биологическими активами.

Качественная и эффективная аудиторская проверка операций с биологическими активами требует наличия стратегии проверки. Стратегия проверки закрепляется в плане аудита и детализируется в последующем в программе аудита. Произведен обзор взглядов на основные этапы аудиторской проверки в целях выяснения места планирования, в процессе проверки показавший, что в виду важности планирования его следует выделять в качестве самостоятельного этапа проверки. Произведена систематизация задач, которые должны решаться аудитором на этапе составления общего плана аудита в соответствии с правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита». В ходе исследования разработаны план и программа аудиторской проверки учета биологических активов (табл. 4).

Таблица 4 – Общий план аудиторской проверки учета операций с биологическими активами⁴

Проверяемая организация	«АВС»
Период аудита	с 01.01.2010 по 31.12.2010
Количество человеко-часов	200
Руководитель аудиторской группы	Зюзин Ю. И.
Состав аудиторской группы	Зюзин Ю. И.
Планируемый аудиторский риск	4,2 %
Планируемый уровень существенности	1. Качественно – соответствие нормативным актам 2. Количественно – 4500 тыс. руб.

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения
1	Аудит сохранности, полноты и качества инвентаризации биологических активов	Январь 2011
2	Аудит учета операций по поступлению биологических активов	//-/
3	Аудит учета операций по выпуску сельскохозяйственной продукции и прочему выбытию биологических активов	//-/
4	Аудит аналитического, синтетического и сводного учета биологических активов	//-/
5	Аудит налогообложения операций с биологическими активами	//-/
6	Проведение анализа использования биологических активов	//-/

⁴ Составлена автором.

Данный план явился отправной точкой для составления программы аудита биологических активов, в которой определены характер, временные рамки и объем запланированных процедур.

Таким образом, планирование аудита учета операций с биологическими активами должно осуществляться в три этапа, предусматривающих предварительное планирование, формирование общего плана аудита и программы аудита. Планирование целесообразно осуществлять по 6 направлениям.

В ходе исследования была предложена методика аудита операций с биологическими активами, предполагающая унификацию схемы проверки. Данная схема предполагает определение цели аудита, учет особенностей аудиторской проверки биологических активов, обусловленных как спецификой отрасли, так и биологических активов, использование в ходе проверки специфических нормативных актов в части регламентации учета и налогообложения, использование в ходе проверки в качестве источников информации первичных учетных документов, ориентированных непосредственно на учет биологических активов в отличие от традиционно применяемых форм учета МПЗ и основных средств, определение используемых источников информации, определение задач, решаемых при аудите операций с биологическими активами, определение методических приемов и методов получения аудиторских доказательств, используемых в ходе проверки, использование классификатора типичных ошибок при аудите операций с биологическими активами.

В ходе исследования выявлены четыре особенности аудиторской проверки биологических активов. Первая особенность аудиторской проверки биологических активов связана со спецификой отрасли и биологических активов как одного из видов активов. Сельское хозяйство – это отрасль, на которую оказывают влияние различные действия и события, такие как деятельность людей, природно-климатические факторы и условия хозяйствования, организация производства. На сельское хозяйство в целом и на учет в частности оказывают влияние регулируемые и нерегулируемые факторы. К ним могут быть отнесены следующие факторы: длительный характер производства; необходимость разграничения затрат в бухгалтерском учете; четкое отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота; сезонность производства; разнообразие организационно-правовых форм предприятий в сельском хозяйстве и т.д. Вторая особенность аудита биологических активов заключается в использовании в ходе проверки специфических нормативных актов в части регламентации учета и налогообложения операций с ними. Аудитор в ходе проверки, наряду с нормативными актами в области аудиторской деятельности (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г., федеральные правила (стандарты), стандарты саморегулируемых организаций аудиторов), нормативными актами, носящими общий характер и при-

меняемыми вне зависимости от отраслевой принадлежности организации, использует нормативные акты, регламентирующие порядок учета биологических активов. Третьей особенностью проверки биологических активов является необходимость использования в ходе проверки в качестве источников информации первичных учетных документов, ориентированных непосредственно на учет биологических активов в отличие от традиционно применяемых форм учета МПЗ и основных средств. Четвертой особенностью являются существенные отличия аудиторской проверки операций с биологическими активами от аудита иных активов, связанные с составом и содержанием применяемых аудиторских процедур по существу. Например, операции по движению животных на выращивании и откорме осуществляются систематически и отличаются разнообразием и спецификой, характерной для биологических активов и процессов биотрансформации, а именно: оприходование приплода, прироста; перевод животных из группы в группу; продажа, забой и падеж животных; закупка скота у населения. В процессе проверки используются 5 укрупненных групп источников: базовые документы, регламентирующие методику ведения учета операций с биологическими активами, первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, формы бухгалтерской отчетности и прочие документы.

Методика аудиторской проверки операций с биологическими активами базируется на общих принципах аудита, установленных Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, и включает три этапа: планирование, сбор аудиторских доказательств, обобщение и оформление результатов проверки. Особенности, характерные для биологических активов, должны быть учтены аудитором при рассмотрении системы внутреннего контроля. По результатам тестирования системы внутреннего контроля и оценки аудиторского риска аудитор определяет характер, масштаб и сроки проведения аудиторских процедур по существу, т.е. разрабатывает программу аудиторской проверки.

Аудитор на начальном этапе проверки должен получить доказательства того, что:

- начальное сальдо по счетам учета биологических активов не содержит искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность экономического субъекта за аудируемый период;
- остатки по счетам биологических активов на начало текущего периода правильно перенесены из предыдущего периода;
- учетная политика экономического субъекта в отношении оценки биологических активов последовательна от периода к периоду.

При большом объеме хозяйственных операций с биологическими активами проверку следует осуществлять выборочным способом. Объем выборки для проверки определяется на основе оценки аудиторских рисков. Сплошной проверке должны быть подвергнуты крупные по стоимости операции; нетипичные

операции и т.д. Автором предложены признаки, рекомендуемые для использования при осуществлении процедуры стратификации операций с биологическими активами (табл. 5).

Таблица 5 – Признаки, рекомендуемые для использования при осуществлении процедуры стратификации операций с биологическими активами⁵

№ п/п	Признак	Примеры выделяемых групп биологических активов
1	По крупным статьям биологических активов	Животноводство: основное стадо КРС; основное стадо овец; основное стадо свиней; рыбоводство. Растениеводство: зерновые культуры; овощные культуры; технические культуры; питомники. Многолетние насаждения: виноградники; сады; деревья в лесу (лесной массив)
2	По территориальному признаку	Биологические активы в разрезе мест содержания и хранения
3	По стоимостному признаку	Биологические активы, стоимость которых приближается к уровню ответственности или превышает его
4	По операциям, совершаемым с биологическими активами	Операции по приобретению биологических активов на внутреннем рынке и по импорту. Операции, произошедшие в конце отчетного периода и после отчетной даты Операции по переработке биологических активов в производство. Операции по продаже биологических активов сторонним организациям и связанным сторонам. Операции по принятию к учету и отгрузке биологических активов. Прочие операции с биологическими активами
5	По другим признакам	Биологические активы, приобретаемые за наличный расчет. Биологические активы, приобретаемые за безналичный расчет. Биологические активы, приобретенные с использованием неденежных расчетов

Завершая проверку, аудитор должен убедиться в том, что вся существенная информация о биологических активах, а также информация, раскрытие которой требуется действующими нормативными актами, правильно классифицирована и полно и точно представлена в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Результаты проверки наличия и учета биологических активов должны обязательно отражаться в рабочих документах аудитора, состав и содержание которых он определяет самостоятельно. Все обнаруженные в ходе проверки нарушения обобщаются аудитором, оценивается их существенность. Выявленные в процессе аудита искажения и рекомендации по их устранению в письменной форме доводятся до сведения руководства аудируемого лица.

Для решения третьей группы проблем, связанных с развитием методики аудита операций с биологическими активами, автором выработаны рекомендации по совершенствованию документирования результатов аудиторских процедур, сформирован классификатор типичных ошибок, а также сформиро-

⁵ Составлена автором.

ваны методические подходы к разработке внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами».

Аудиторская организация должна документально оформлять результаты аудиторских процедур, а также доказательства того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с Федеральными стандартами аудита. Целесообразно разработать единые требования к формированию рабочих документов и использованию в процессе каждой конкретной проверки различного набора типовых форм рабочих документов, содержащих результаты аудиторских процедур. Рабочая документация по учету биологических активов должна содержать информацию обо всех проверенных документах, операциях, фактах, а не только о тех, по которым делаются замечания. Достаточность объема рабочей документации определяется руководителем проверки, при этом основными критериями являются наличие документов, подтверждающих выполнение аудиторских тестов по существу в соответствии с утвержденными программами аудита, соблюдение принципа целенаправленной проверки, обеспечение возможности сквозного прослеживания (по методу перекрестных ссылок) правильности (ошибочности) формирования отчетных данных.

В целях совершенствования процесса документирования аудита операций с биологическими активами был сформирован пакет рабочих документов аудитора. Данный пакет включает в себя следующие рабочие документы (РД): 1) анкету тестов проверки состояния внутреннего контроля и системы учета биологических активов; 2) макет РД «Аудит синтетического и аналитического учета биологических активов» (животноводство), позволяющий проследить отражение информации о биологических активах, содержащейся в регистрах синтетического, аналитического учета, первичных документах; 3) РД «Сличительная ведомость данных бухгалтерского и зоотехнического учета» за отчетный год; 4) план и программу аудита операций с биологическими активами; 5) программу аудита наличия и учета животных на выращивании и откорме; 6) РД «Ведомость нарушений, выявленных в результате арифметической проверки первичных учетных документов»; 7) РД «Данные о расхождениях, выявленных в результате проверки тождественности показателей синтетического и аналитического учета по счетам 01, 11, 20»; 8) РД «Таблица выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций». Использование предлагаемых рабочих документов способствует полному и качественному документированию процесса проверки операций с биологическими активами.

В качестве рабочего документа аудитора для проверки учета биологических активов сформирован макет «Аудит синтетического и аналитического учета биологических активов» (животноводство) (табл. 6), позволяющий проследить отражение информации о биологических активах, содержащейся в регистрах синтетического, аналитического учета, первичных документах.

Таблица 6 – Макет рабочего документа «Аудит синтетического и аналитического учета биологических активов» (животноводство)⁶

Номер и наименование счета	Данные регистров синтетического учета	Данные регистров аналитического учета	Данные на основании первичных документов	Выявленные расхождения	Рекомендации аудитора
20 «Основное производство»	Данные журнала-ордера № 10, Журнала-ордера № 10а (для организаций с бесцеховой структурой управления)	Данные ведомости № 12 (для учета затрат по цехам), разработочных таблиц	Данные карточек, ведомостей калькулирования себестоимости продукции, инвентаризационных ведомостей, актов, отражающих потери в производстве, первичных документов по учету затрат согласно номенклатуре статей		
		Данные ведомости № 14 (для учета потерь в производстве), разработочных таблиц			
		Данные ведомости № 15, разработочных таблиц			
11 «Животные на выращивании и откорме»	Данные журнала-ордера № 14-АПК	Данные книги о движении скота и птицы	Акт на оприходование приплода животных		
		Данные отчета о движении скота и птицы на ферме.	Акт на оприходование приплода зверей. Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами.		
		Данные сводного отчета о движении животных в целом по хозяйству	Акт на перевод животных из группы в группу. Товарно-транспортная накладная. Отчет о процессах инкубации. Путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге. Счета-фактуры.		
		Данные ведомости № 73-АПК	Ведомость взвешивания. Расчет определения прироста живой массы.		
		Данные ведомости № 75-АПК	Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)		

Таким образом, совершенствование документирования результатов аудиторских процедур при аудите операций с биологическими активами необходимо осуществлять на основе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, стандартов саморегулируемых аудиторских организаций. Основные направления совершенствования документирования результатов аудиторских

⁶ Составлена автором.

процедур при аудите операций с биологическими активами связаны с разработкой и закреплением типовых форм рабочих документов во внутрифирменных стандартах организации. Это позволит выработать единый подход к документированию результатов аудиторских процедур и повысить качество аудиторской проверки операций с биологическими активами.

В диссертации разработан классификатор типичных ошибок в учете и налогообложении операций с биологическими активами, учитывающий требования международных стандартов аудита (МСА № 240 «Мошенничество и ошибки») и ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита».

В ходе исследования были систематизированы типичные ошибки в бухгалтерском и налоговом учете операций с биологическими активами. Ошибки, обнаруженные в результате аудита операций с биологическими активами, могут приводить к искажению валюты баланса, влияют на исчисление НДС, налога на имущество и налога на прибыль при общем режиме налогообложения, или на ЕСХН при специальном режиме налогообложения. По результатам осуществления процедур детальной проверки биологических активов и их отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности аудитор должен дать оценку правильности применения учетной политики сельскохозяйственной организации. На основе обобщения и систематизации типичных ошибок, выявляемых при аудите операций с биологическими активами, был сформирован «Классификатор типичных нарушений биологических активов в бухгалтерском и налоговом учете», использование которого позволит рационализировать процесс аудиторской проверки и снизить ее трудоемкость.

В случае выявления фактов исправления ошибок в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности в части операций с биологическими активами аудитор должен убедиться в соблюдении требований ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» и НК РФ. Кроме того, аудитор должен проверить не только правильность внесения исправлений ошибок, но и соблюдение порядка раскрытия информации об исправлениях в бухгалтерской отчетности.

Сформированы методические подходы к формированию внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами». Предложена и обоснована структура стандарта, включающая в себя 8 взаимосвязанных разделов. Первый раздел «Общие положения» включает в себя описание, цели, задачи стандарта, срок действия и ситуации, в которых аудитор должен его использовать. Во второй раздел стандарта «Основные понятия и определения, используемые в правиле (стандарте)» рекомендовано включить понятийный аппарат, используемый аудитором в ходе проверки. В третьем разделе целесообразно привести в систематизированном виде особенности аудита операций с биологическими активами. В четвертом разделе – раскрыть нормативную базу и источники информации.

В пятом разделе рекомендуется описать методические подходы к оценке системы внутреннего контроля операций с биологическими активами и к формированию аудиторской выборки. Шестой раздел посвящен изложению методики проверки операций с биологическими активами в разрезе ее основных этапов. В седьмом разделе рекомендуется обобщить типичные нарушения в части операций с биологическими активами. В Приложении к стандарту рекомендуется привести разработанные в ходе исследования формы рабочих документов аудитора (РД), рекомендуемых для использования в ходе аудита операций с биологическими активами. Заполнение рекомендуемых рабочих документов аудитора будет способствовать детализации поведения аудита при проверке биологических активов.

Предложенные методические подходы к разработке внутрифирменного стандарта способствуют детализации профессионального поведения, поскольку его разработка должна базироваться на требованиях федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, стандартов саморегулируемых организаций аудиторов, а также обобщенной во внутрифирменном стандарте практике проверки операций с биологическими активами. Разработка внутрифирменного стандарта с использованием рекомендуемых методических подходов, предусматривающих выработку и обоснование его структуры и содержания, позволит повысить качество проверки операций с биологическими активами, снизить аудиторский риск, обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора.

Проведенное исследование показало, что реализация стратегии аудиторской проверки операций с биологическими активами и дальнейшее развитие ее методического обеспечения целесообразно осуществлять по следующим направлениям: 1) использование тестирования системы внутреннего контроля в части операций с биологическими активами; 2) унификация методики аудита операций с биологическими активами; 3) совершенствование документирования результатов аудиторских процедур при аудите операций с биологическими активами; 4) разработки внутрифирменных аудиторских стандартов, регламентирующих особенности проверки операций с биологическими активами.

Основные положения диссертационного исследования отражены в следующих работах.

**Статьи в периодических научных изданиях,
рекомендованных ВАК**

1. Зюзин, Ю. И. Особенности методики аудита биологических активов в сельскохозяйственных организациях [Текст] / Ю.И. Зюзин // Учет и статистика. – 2010. – № 4 (20). – 0,8 п. л.
2. Зюзин, Ю. И. Совершенствование документирования результатов аудиторских процедур при аудите операций с биологическими активами [Текст] / Ю. И. Зюзин // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 2. – 0,8 п. л.
3. Зюзин, Ю. И. Разработка внутрифирменного стандарта «Методика аудита операций с биологическими активами» [Текст] / Ю. И. Зюзин // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – 1,1 п. л.

Научные статьи и тезисы докладов

4. Зюзин, Ю. И. Основные направления и порядок проведения аудита биологических активов и сельскохозяйственной продукции [Текст] / Ю. И. Зюзин // Прогнозирование и планирование развития аграрного сектора экономики России: национальный и международный аспекты : материалы междунар. науч.-практ. конф. (г. Ростов-на-Дону, апрель 2009 г.). – Ростов н/Д : ГНУ ВНИИЭиН, 2009. – Ч. 2. – 0,3 п. л.
5. Зюзин, Ю. И. Теоретические основы методики аудита биологических активов [Текст] / Ю. И. Зюзин // Становление инновационной экономики России: приоритеты, факторы, роль государства: материалы междунар. науч.-практ. конф. – Персиановский, 2009. – 0,3 п. л.
6. Зюзин, Ю. И. Сущность, понятие, принципы оценки биологических активов [Текст] / Ю. И. Зюзин // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и статистики : материалы IV Всерос. науч.-практ. конф. / Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ». – Ростов н/Д, 2009. – 0,2 п. л.
7. Зюзин, Ю. И. Исследование нормативно-правовой базы аудита биологических активов [Текст] / З. В. Удалова. Ю. И. Зюзин // Интеграция науки, образования и бизнеса для обеспечения продовольственной безопасности РФ : материалы междунар. науч.-практ. конф. (2–4 февраля 2010 г.). – Персиановский : ДонГАУ, 2010. – 0,4 п. л., в т. ч. 0,2 авт. п. л.
8. Зюзин, Ю. И. Исследование типичных ошибок, выявляемых при аудите биологических активов [Текст] / Ю. И. Зюзин // Стратегия модернизации современной экономики России: направления, механизмы, инструменты : материалы междунар. науч.-практ. конф. – Персиановский : ФГОУ ВПО ДГАУ, 2010. – 0,3 п. л.
9. Зюзин, Ю. И. Особенности аудита животных на выращивании и откорме [Текст] / Ю. И. Зюзин // Интеграция науки, образования и бизнеса для обеспечения продовольственной безопасности РФ : материалы междунар. науч.-практ. конф. (2–4 февраля 2010 г.). – Персиановский : ДонГАУ, 2010. – 0,2 п. л.
10. Зюзин, Ю. И. Методические подходы к планированию аудита операций с биологическими активами [Текст] / Ю. И. Зюзин // Теоретические и прикладные аспекты современной экономики : межвуз. сб. науч. трудов. – Черкесск, 2010. – Вып. 1. – 0,6 п. л.
11. Зюзин, Ю. И. Документирование результатов аудиторских процедур при аудите биологических активов [Текст] / Ю. И. Зюзин // Инновации в науке, образовании и бизнесе – основа эффективного развития АПК : материалы междунар. науч.-практ. конф. (1–4 февраля 2011 г.). – Персиановский : ДонГАУ, 2011. – 0,4 п. л.
12. Зюзин, Ю. И. Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов [Текст] / Ю. И. Зюзин // Стратегия устойчивого развития экономики в динамичной конкурентной среде : материалы междунар. науч.-практ. конф. (26–28 апреля 2011 г.). – Персиановский : ДонГАУ, 2011. – 0,4 п. л.

Подписано в печать 25.08.2011. Объем 1,0 уч.-изд.л.
Печать цифровая. Бумага офсетная. Гарнитура «Таймс».
Формат 60х84/16. Тираж 120 экз.

